

La disciplina del D.U.R.F. nella crisi d'impresa

di Giulio Andreani e Angelo Tubelli

Il “D.u.r.f.” semplifica gli obblighi di monitoraggio e di controllo imposti all’impresa committente nell’ambito dei contratti di appalto e subappalto, ma costituisce solo una modalità alternativa alla produzione dei documenti prescritti dall’art. 17-bis del D.Lgs. n. 241/1997, dai quali risulti il regolare adempimento degli obblighi fiscali da parte dell’impresa appaltatrice o subappaltatrice. Pertanto, anche qualora quest’ultima non disponga di un “D.u.r.f.” regolare, la committente non può sospendere il pagamento dei corrispettivi dovuti, se, ciononostante, l’appaltatrice fornisce prova dell’esecuzione dei versamenti previsti dal citato art. 17-bis. Inoltre, pur in assenza di un’apposita previsione normativa, è da ritenersi che le disposizioni recate da tale articolo non trovano applicazione nel loro complesso, qualora l’impresa appaltatrice sia assoggettata a concordato preventivo, amministrazione straordinaria e fallimento, poiché in tali casi le è ordinariamente vietato di provvedere al pagamento dei debiti anteriori alla procedura, inclusi quelli fiscali.

1. Premessa

A distanza di quasi due anni dall’introduzione dell’art. 17-bis nel decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241¹, contenente misure dirette a contrastare l’omesso e l’insufficiente versamento delle ritenute alla fonte operate sui redditi dei lavoratori dipendenti impegnati nell’esecuzione di opere e servizi in base a contratti di appalto o subappalto, si riscontra - con riguardo all’obbligo di monitoraggio del versamento delle ritenute da parte dell’impresa appaltatrice o subappaltatrice - una non sempre corretta applicazione di tale disposizione. Altri contrasti operativi e interpretativi sono emersi dalla mancanza, nell’art. 17-bis, di norme che disciplinino il caso dell’assoggettamento dell’impresa appaltatrice a una procedura concorsuale.

2. Ratio della disciplina

L’intervento legislativo testé richiamato trae origine dalla constatazione che tra i soggetti operanti in qualità di appaltatori, in settori caratterizzati dal consistente utilizzo di manodopera e dalla conseguente presenza di debiti nei confronti dell’Erario/INPS derivanti dalle retribuzioni (maggiormente nei settori della logistica, dei servizi alle imprese nonché nel settore alimentare e in quello della meccanica), è risultata molto diffusa l’evasione delle ritenute fiscali e dei contributi previdenziali o assistenziali relativi ai redditi di lavoro dipendente, spesso tramite il ricorso alla compensazione di crediti falsi ex art. 17 del medesimo D.Lgs. n. 241/1997. Tale condotta illecita spesso si accompa-

¹ L’art. 17-bis è stato aggiunto al D.Lgs. n. 241/1997 dall’art. 4 del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124.

gna a violazioni di natura giuslavoristica, quali appalti illeciti derivanti da mera somministrazione di manodopera, essendo posta in essere, in particolare, da società (a responsabilità limitata, cooperative o consortili) che forniscono prevalentemente manodopera tramite appalto di servizi.

È dunque per contrastare questo fenomeno patologico che è stato introdotto nell'ordinamento giuridico l'art. 17-*bis* recante una serie di misure in materia di contrasto all'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali, prevedendo nuovi adempimenti, a carico di committenti, appaltatori, subappaltatori, affidatari e altri soggetti che abbiano rapporti negoziali comunque denominati.

Infatti il comma 1 del predetto art. 17-*bis* impone ai soggetti che rivestono la qualifica di sostituti d'imposta sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, residenti ai fini delle imposte sui redditi in Italia, di richiedere all'impresa appaltatrice o affidataria² e alle imprese subappaltatrici, che sono obbligate a rilasciarle, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute, operate dall'impresa appaltatrice, dall'affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.

Tale obbligo ricorre in caso di contemporanea presenza di una pluralità di requisiti:

- a) l'affidamento a un'impresa del compimento di una o più opere o servizi sulla base di contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati;
- b) la circostanza che tale affidamento riguardi opere e servizi per un importo complessivo annuo superiore a euro 200.000;
- c) la circostanza che i contratti siano caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera;
- d) lo svolgimento dell'opera o dei servizi presso le sedi di attività del committente;
- e) l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.

3. Le alternative modalità di monitoraggio

Ogni qualvolta risultino verificati tutti e cinque i suddetti requisiti, insorgono una serie di obblighi a carico sia dell'impresa appaltatrice, dell'affidataria e dalla subappaltatrice, sia da del committente (o appaltante)

3.1 Il controllo costante del versamento delle ritenute

Al fine di consentire all'impresa committente il riscontro dell'ammontare complessivo degli importi relativi alle ritenute versati dalle imprese, entro i cinque giorni lavorativi

² L'art. 2 del decreto legge 25 settembre 2002, n. 210, in materia di appalti pubblici, dispone che "Le imprese che risultano affidatarie di un appalto pubblico sono tenute a presentare alla stazione appaltante la certificazione relativa alla regolarità contributiva a pena di revoca dell'affidamento". Più in generale l'art. 89 del decreto legislativo 9 aprile 2008, n. 81, in materia di tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro, definisce "impresa affidataria" l'impresa titolare del contratto di appalto con il committente che, nell'esecuzione dell'opera appaltata, può avvalersi di imprese subappaltatrici o di lavoratori autonomi; nel caso in cui titolare del contratto di appalto sia un consorzio tra imprese che svolga la funzione di promuovere la partecipazione delle imprese aderenti agli appalti pubblici o privati, anche privo di personale deputato alla esecuzione dei lavori, l'impresa affidataria è l'impresa consorziata assegnataria dei lavori oggetto del contratto di appalto individuata dal consorzio nell'atto di assegnazione dei lavori comunicato al committente o, in caso di pluralità di imprese consorziate assegnatarie di lavori, quella indicata nell'atto di assegnazione dei lavori come affidataria, sempre che abbia espressamente accettato tale individuazione. La medesima norma definisce come "impresa esecutrice" l'impresa che esegue un'opera o parte di essa impegnando proprie risorse umane e materiali.

successivi alla scadenza del versamento di cui all'art. 18, comma 1, del D.Lgs. n. 241/1997, l'impresa appaltatrice o affidataria e le imprese subappaltatrici sono tenute a trasmettere al committente (e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice):

- copia delle deleghe di pagamento delle ritenute alla fonte;
- un elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere o servizi affidati dal committente (in caso di pagamento delle retribuzioni effettuato il mese successivo a quello di riferimento della "busta paga", occorre fare riferimento al secondo mese precedente);
- il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato;
- l'ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione (imponibile ai fini fiscali come risultante dalla "busta paga" del lavoratore)³;
- il dettaglio delle ritenute fiscali operate nel mese precedente nei confronti di tale lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente. Le ritenute fiscali operate nei confronti dei lavoratori sono tutte quelle riferibili al rapporto di lavoro dipendente o ai rapporti da cui si ricavano redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (in caso di pagamento delle retribuzioni effettuato il mese successivo a quello di riferimento della "busta paga", occorre fare riferimento al secondo mese precedente).

La quota di ritenute determinata per ciascun committente è perciò versata dall'impresa compilando un distinto modello F24 per ognuno di essi, secondo le istruzioni impartite con la risoluzione n. 109 del 24 dicembre 2019. Invece, la quota di ritenute alla quale non è applicabile l'art. 17-*bis* è versata cumulativamente dall'impresa, con un modello F24 separato, senza far riferimento ad alcun committente. L'Agenzia delle Entrate rende disponibile la copia delle deleghe di pagamento sia nel "cassetto fiscale" dell'impresa che ha effettuato il versamento, sia in quello dell'impresa identificata con il codice fiscale indicato nel campo dedicato del modello F24.

Inoltre, allo scopo di impedire il rischio che il versamento di ritenute e contributi sia solo fittizio (attraverso l'utilizzo in compensazione di crediti fiscali inesistenti), le imprese appaltatrici sono obbligate al versamento delle ritenute, da essi trattenute ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio, con distinte deleghe per ciascun committente, senza possibilità di compensazione⁴. Il comma 8 dell'art. 17-*bis*, infatti, prevede che le imprese di cui trattasi non possano avvalersi dell'istituto della compensazione ai fini del pagamento dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurativi obbligatori, maturati in relazione ai dipendenti direttamente impiegati

³ La quota di retribuzione esposta in "busta paga" e le relative ritenute collegate alla prestazione resa nei confronti di ciascun committente sono determinate:

- escludendo le retribuzioni arretrate o differite e l'indennità di fine rapporto (sono invece incluse le trattenute a titolo di addizionali regionali e comunali all'IRPEF);
- rapportando l'orario ordinario e straordinario di lavoro prestato a favore del committente all'orario complessivo di lavoro retribuito (comprese, quindi, eventuali assenze retribuite, quali, ad esempio, ferie, malattia e permessi retribuiti).

⁴ Poiché i sostituti d'imposta maturano nella loro funzione correntemente crediti utilizzabili esclusivamente in compensazione tramite modello F24 (quali i rimborsi corrisposti a seguito di assistenza fiscale, conguaglio di fine anno o per cessazione del rapporto di lavoro, oppure dei crediti derivanti da eccedenze di versamento delle ritenute), il divieto di compensazione non è applicabile a detti crediti, come opportunamente chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 12 febbraio 2020, n. 1/E.

nell'esecuzione delle opere e dei servizi.

Come dianzi riferito, la consegna di siffatta documentazione all'impresa committente risponde al precipuo scopo di consentire all'impresa committente di verificare - sulla base di quanto ricevuto - la corretta applicazione della normativa fiscale da parte dell'impresa appaltatrice con specifico riferimento all'appalto (o al subappalto) alla stessa conferito. Se dall'effettuazione di tale verifica non emerge alcuna irregolarità, l'impresa committente deve adempiere alle proprie obbligazioni di pagamento unicamente secondo le pattuizioni contrattuali. Viceversa, se riscontra una o più irregolarità nel versamento delle ritenute alla fonte applicate dall'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice, l'impresa committente ha l'obbligo di sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati dalla controparte, finché perdura l'inadempimento riscontrato dal committente (fino a tale momento per l'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice è preclusa ogni azione esecutiva finalizzata al soddisfacimento del credito il cui pagamento è stato sospeso, fino a quando non sia stato eseguito il versamento delle ritenute).

Segnatamente, ai sensi del comma 3 dell'art. 17-*bis* per il soggetto committente l'obbligo di sospensione parziale del pagamento dei corrispettivi che in base al contratto la controparte ha diritto di esigere⁵, scatta qualora entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento di cui all'art. 18, comma 1, del D. Lgs. n. 241/1997:

- 1) dalla documentazione ricevuta emerga l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali rispetto ai dati da essa risultanti;
- 2) l'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice non abbia ottemperato all'obbligo di trasmettere al committente le deleghe di pagamento e le informazioni relative ai lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio

È chiaro il motivo per cui l'obbligo di sospensione dei pagamenti debba ricorrere anche in questo secondo caso: in caso di omessa consegna delle deleghe di pagamento e delle informazioni relative ai lavoratori impiegati, infatti, risulta del tutto impedito all'impresa committente il controllo sul corretto adempimento degli obblighi fiscali demandato dal legislatore all'impresa committente, dal che consegue la presunzione legale circa la probabile sussistenza di irregolarità.

3.2 La consegna del “D.u.r.f” in alternativa al controllo delle ritenute

Ai sensi del comma 5 dell'art. 17-*bis*, tuttavia, i citati obblighi di documentazione/comunicazione e (in capo al committente) di monitoraggio/controllo non si applicano se le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici consegnano al committente la certificazione, messa a disposizione dall'Agenzia delle entrate, che attesta la sussistenza dei requisiti di seguito indicati:

- 1) di esercitare l'attività da almeno tre anni;
- 2) di essere in regola con gli obblighi dichiarativi;
- 3) di aver eseguito nei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio versamenti registrati nel conto fiscale per un importo inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi risultanti dalle medesime dichiarazioni;
- 4) di non aver iscrizione a ruolo, accertamenti esecutivi a avvisi di addebito per impor-

⁵ Il diritto a ricevere i corrispettivi si intende maturato quando è certo, liquido ed esigibile. Non rientrano nell'ambito di applicazione del comma 3 in esame gli eventuali pagamenti già avvenuti a titolo di anticipo rispetto al compimento dell'opera o del servizio.

ti superiori a Euro 50.000 relativi alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive, alle ritenute e ai contributi previdenziali, fatte salve eventuali rateazioni che siano regolarmente in corso, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione.

La richiesta di rilascio periodico e la esibizione al committente di tale certificazione, comunemente denominata "Documento unico di regolarità fiscale", o "D.u.r.f.", costituiscono dunque una modalità alternativa rispetto agli obblighi di documentazione ordinariamente previsti in assenza di tale opzione in capo all'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice e al conseguente obbligo di controllo della stessa imposta all'impresa committente. Lo ha affermato a chiare lettere la stessa Agenzia delle entrate nella circolare 12 febbraio 2020, n. 1/E (par. 3).

Infatti, dalla struttura, dal tenore letterale e dalla *ratio* dell' art. 17-*bis* risulta chiaramente che lo scopo del rilascio del "D.u.r.f." è quello di escludere l'applicazione delle disposizioni contenute nei primi quattro commi di tale articolo e dunque di escludere gli obblighi che tali norme pongono a carico dei committenti, nonché delle imprese appaltatrici, affidatarie o subappaltatrici, il più rilevante dei quali è costituito dal potere/dovere del committente di sospendere il pagamento dei corrispettivi dovuti all'appaltatrice, qualora quest'ultima non abbia versato le ritenute fiscali relative alle retribuzioni corrisposte ai dipendenti impiegati nell'esecuzione dell'appalto ovvero, seppur avendole versate, non ne abbia dato tempestiva dimostrazione al committente stesso in conformità alle regole previste dal comma 2 dell'art. 17-*bis*, esposte nei precedenti paragrafi.

Conseguentemente l'effetto (*rectius*: il solo effetto) generato dalla mancata produzione del "D.u.r.f." – da parte dell'impresa appaltatrice al committente – è costituito dal fatto che l'esclusione stabilita dal comma 5 non opera e trovano pertanto regolare applicazione le disposizioni recate dai precedenti primi quattro commi dell'art. 17-*bis*.

In caso di mancata consegna del "D.u.r.f.", quindi, il soggetto committente è tenuto a richiedere alla controparte la consegna della documentazione richiesta dal comma 3 e a verificare sulla base della stessa la regolarità o meno dei versamenti effettuati. Solo in questo secondo caso ovvero nell'ipotesi di mancata consegna anche della suddetta documentazione, per il committente scatta l'obbligo di sospensione parziale dei pagamenti dovuti, nella misura e per il periodo di seguito precisati.

4. La determinazione dell'importo oggetto della sospensione dei pagamenti

Come ribadito anche nella circolare n. 1/E/2020, la sospensione del pagamento da parte del committente "è effettuata finché perdura l'inadempimento riscontrato" e deve quindi cessare non appena le ritenute di cui è stato omesso il pagamento all'Erario – se in ciò consiste l'inadempimento - vengono versate ovvero – se in ciò consiste invece l'inadempimento – l'appaltatrice prova al committente di aver regolarmente versato le ritenute di cui aveva omesso di comunicare al committente stesso il versamento all'Erario.

Ciò posto, si rendono necessari due approfondimenti.

Il primo attiene alle modalità con cui l'appaltatore o il subappaltatore possono fornire la dimostrazione della cessazione dell'inadempimento⁶, al qual fine è da ritenersi suffi-

⁶ Cfr. Assonime, circolare n. 9 del 20 maggio 2020, pag. 32.

ciente produrre al committente copia della delega del versamento tardivo delle ritenute, senza necessità di fornire prova anche del perfezionamento del ravvedimento operoso, vale a dire di avere versato anche le sanzioni e gli interessi: la *ratio* dell'obbligo della sospensione, infatti, è quella di evitare che l'appaltatore possa distrarre i corrispettivi ricevuti, senza quindi destinarli al pagamento delle ritenute, sicché, una volta fornita la prova del pagamento delle stesse, la sospensione del relativo pagamento deve automaticamente venire meno. L'irrogazione delle sanzioni nei confronti dell'impresa che ha commesso la violazione riguarda del resto solo quest'ultima e non si vede perché dovrebbe interessare anche i rapporti fra tale soggetto e il committente.

Il secondo approfondimento concerne l'ammontare del credito da sospendere, posto che il comma 3 dell'art. 17-*bis* stabilisce che, in caso di constatazione della suddetta situazione di irregolarità, "il committente deve sospendere, finché perdura l'inadempimento, il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria sino a concorrenza del 20 per cento del valore complessivo dell'opera o del servizio ovvero per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa, dandone comunicazione entro novanta giorni all'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente nei suoi confronti".

Sotto il profilo letterale tale disposizione potrebbe indurre a far ricadere sul committente la scelta se (i) trattenere una somma pari al 20% del corrispettivo complessivo dovuto oppure se (ii) trattenere un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate risultanti dalla documentazione trasmessa dall'appaltatrice e dall'affidataria. Tuttavia, tale lettura della disposizione *de qua* sarebbe del tutto illogica, oltre che totalmente iniqua: infatti, se si pone pari a euro 1.000.000,00 l'ammontare del corrispettivo complessivo dovuto, basterebbe un mancato versamento delle ritenute per euro 1.000,00 per comportare la sospensione del pagamento di un importo pari a euro 200.000,00, vale a dire all'integrale ammontare teorico delle ritenute operate (dato dal 20% del corrispettivo dovuto), ancorché siano state versate per il 99,99% del loro ammontare, il che è assurdo. Inoltre, come è stato osservato in dottrina, se così fosse, "l'appaltatore che avesse trasmesso il prospetto delle ritenute rischierebbe di essere trattato peggio dell'appaltatore che non avesse inviato nulla"⁷.

Tale conclusione è altresì totalmente da respingere alla luce della *ratio* sottostante alla sospensione del pagamento di una parte del compenso, che è costituita – come detto – dallo scopo di evitare la "distrazione" degli importi astrattamente destinati al pagamento delle ritenute e di impedire così l'omesso versamento delle stesse. L'importo che il committente ha l'obbligo di trattenere opera, infatti, alla stregua di una garanzia per l'Erario e dunque non può che rilevare nel limite delle ritenute non versate, fino a concorrenza del 20% del corrispettivo complessivo dovuto, che coincide con l'importo massimo per il quale le ritenute possono essere non versate (ed è in genere persino più elevato di quello delle ritenute che devono essere realmente applicate). Né, alla luce della particolare *ratio* della disciplina che ci occupa (che – come detto – è quella di contrastare l'omesso versamento delle ritenute fiscali), avrebbe alcun fondamento la pretesa del committente di trattenere comunque una somma pari al 20% del corrispettivo contrattualmente da pagare all'impresa appaltatrice, nonostante la prova che l'ammontare delle ritenute di cui è stato omesso il versamento è minore: siffatta pretesa sarebbe quindi del tutto illegittima e perciò suscettibile di apposita azione esecutiva finalizzata

⁷ Così testualmente Assonime, circolare n. 9 del 20 maggio 2020, pag. 32.

al soddisfacimento del credito maturato, non potendo del pari operare (per l'eccedenza illegittimamente trattenuta) la preclusione prevista in proposito dall'ultimo periodo del comma 4 dell'art. 17-*bis*.

È dunque logico concludere che il legislatore ha inteso stabilire, tramite la citata disposizione, una stretta correlazione tra l'importo da sospendere e l'ammontare della violazione, sicché la soglia del 20% del corrispettivo complessivo dovuto va in realtà interpretata solo come soglia massima oggetto di possibile sospensione.

Proprio a questa conclusione è giunta anche l'Agenzia delle Entrate nell'ambito della citata circolare n. 1/E/2020, rilevando testualmente quanto segue: "Nell'ipotesi di ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa, il committente tratterà il minore tra i due menzionati ammontari, mentre nell'ipotesi in cui non gli sia stata trasmessa la documentazione non potrà che trattenere il 20 per cento del valore complessivo dell'opera o del servizio". Con riguardo a questa seconda precisazione, infatti, è chiaro che, se il committente non ha ricevuto documentazione alcuna, non può neanche individuare l'esatto ammontare delle ritenute non versate e, dunque, non può identificare puntualmente il correlativo importo da trattenere⁸.

Ne discende altresì che, nel caso in cui l'impresa appaltatrice (anziché esibire il "D.u.r.f."), consegna al committente la documentazione richiesta dal comma 3 dell'art. 17-*bis*, quest'ultimo è tenuto a verificarne il contenuto e, in caso di riscontro di irregolarità nei versamenti delle ritenute, ha il potere/dovere di non versare alla controparte una quota del compenso dovutole, corrispondente all'ammontare delle ritenute che quest'ultima ha operato sulle retribuzioni dei dipendenti impiegati nell'esecuzione dell'appalto e di cui abbia omesso il versamento all'Erario, ovvero del cui versamento non abbia dato prova al committente stesso nei modi previsti dal comma 2 del citato art. 17-*bis*. Tale potere/dovere sussiste, come già rilevato, in considerazione della *ratio* delle norme *de quibus*, solo fino a quando l'appaltatrice non dia al committente dimostrazione che l'inadempimento è venuto meno.

A nulla rileva, infatti, che l'Agenzia delle Entrate non abbia rilasciato all'impresa appaltatrice o alla subappaltatrice il suddetto certificato di regolarità, indipendentemente dal motivo del mancato rilascio dello stesso, né tantomeno l'impresa committente può pretendere necessariamente l'esibizione, minacciando la sospensione dei pagamenti: la funzione del "D.u.r.f." non è quella di determinare se il corrispettivo dovuto dal committente all'appaltatrice (e da questi alla subappaltatrice) può esserle pagato e in quale misura, a seconda della completezza del versamento delle ritenute fiscali da questa operate sulle retribuzioni dei suoi dipendenti (relative all'esecuzione dell'appalto commissionato dal committente), bensì quella di consentire all'appaltatrice (e/o alla subappaltatrice) di beneficiare della disapplicazione delle misure di contrasto previste dai primi quattro commi dell'art. 17-*bis* del D. Lgs. n. 241/1977, grazie alla condotta "virtuosa" da questa tenuta nel triennio precedente, certificata, appunto, mediante il rilascio del "D.u.r.f.". Questo documento, dunque, attesta e produce solo il diritto al beneficio dell'esonero dall'assoggettamento all'intera disciplina dell'art. 17-*bis*. Vero è che la

⁸ Il comma 4 dell'art. 17-*bis* prevede che, in caso di inottemperanza agli obblighi previsti dai commi 1 e 3, il committente è tenuto al versamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice per la non corretta determinazione ed esecuzione delle ritenute, nonché per il tardivo versamento delle stesse, senza possibilità di compensazione. Il committente è, dunque, tenuto a versare una somma calcolata e riferita alla quota-parte di ritenute fiscali - riferibili ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio presso il medesimo - non correttamente determinate, eseguite e versate ai sensi degli artt. 13 e 14 del D.Lgs. n. 241/1997.

consegna della documentazione ivi prescritta al comma 3 (in luogo della consegna del “D.u.r.f.”) aumenta sensibilmente i compiti e gli obblighi di monitoraggio/controllo in capo all’impresa committente e conseguentemente anche i relativi rischi, ma è altrettanto vero che questa non può imporre alla controparte l’esibizione del certificato di regolarità subordinandovi l’erogazione del corrispettivo.

5. L’irrelevanza del “D.u.r.f.” in caso di procedura concorsuale dell’appaltatrice

Un’altra questione che merita un chiarimento concerne l’applicabilità o meno della suddetta disciplina qualora l’impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice faccia ricorso a uno degli istituti di diritto fallimentare, trovandosi in tal caso generalmente in una situazione finanziaria che non le consente di ottenere un “D.u.r.f.” regolare, né di provvedere con regolarità al versamento delle ritenute e quindi di produrre la documentazione richiesta dal comma 3 del citato art. 17-*bis*.

L’art. 17-*bis* non contiene disposizioni puntuali in proposito, a differenza di quanto è stato fatto in merito al documento omologo denominato “Documento unico di regolarità contributiva” (o “D.u.r.c.”) dall’art. 5 del decreto ministeriale 30 gennaio 2015⁹, in virtù del quale la situazione di irregolarità contributiva (anch’essa naturale in questi casi) non costituisce un ostacolo per la continuazione dell’attività, poiché altrimenti ne deriverebbe un “inevitabile pregiudizio per il superamento della crisi”¹⁰.

Tuttavia le disposizioni dettate dall’art. 5 del D.M. 30 gennaio 2015 sono specificamente riferite alle modalità di rilascio *on-line* della certificazione di regolarità contributiva e ai controlli da espletare ai sensi dell’art. 5 del decreto ministeriale 24 ottobre 2007, n. 279, richiesta ai datori di lavoro ai fini della fruizione dei benefici normativi e contributivi in materia di lavoro e legislazione sociale previsti dall’ordinamento nonché ai fini della fruizione dei benefici e sovvenzioni previsti dalla disciplina comunitaria. Si tratta dunque di una fattispecie diversa da quella oggetto dell’art. 17-*bis*, talché l’Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. 525 del 3 agosto 2021, ha correttamente respinto la richiesta di applicare in via analogica, ai fini del rilascio del “D.u.r.f.”, la previsione contenuta nel citato art. 5, comma 3.

L’assenza di prescrizioni normative *ad hoc* potrebbe quindi condurre a ritenere che la disciplina dettata dall’art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 241/1997 trovi regolare applicazione an-

⁹ Il citato l’art. 5 del D.M. 30 gennaio 2015 stabilisce che, in caso di presentazione di una proposta di transazione previdenziale ai sensi dell’art. 182-*ter* l. fall. nell’ambito della procedura di concordato preventivo o delle trattative per l’accordo di ristrutturazione dei debiti *ex* art. 182-*bis* l. fall., l’impresa si considera regolare per il periodo intercorrente tra la data di pubblicazione dell’accordo nel registro delle imprese e il decreto di omologazione, a condizione che il piano di ristrutturazione preveda il pagamento parziale o anche dilazionato dei debiti contributivi nei confronti di INPS, INAIL e dei relativi accessori di legge, nel rispetto delle richiamate previsioni del D.M. 4 agosto 2009. Con riguardo alle altre procedure concorsuali si prevede inoltre che:

- nell’ipotesi di fallimento o liquidazione coatta amministrativa con continuazione temporanea dell’impresa ai sensi dell’art. 104 o dell’art. 206 l. fall., l’impresa si considera regolare con riferimento agli obblighi contributivi nei confronti di INPS, INAIL e Casse edili scaduti anteriormente alla data di autorizzazione all’esercizio provvisorio;
- per l’impresa assoggettata alla procedura di amministrazione straordinaria regolata dal decreto legislativo 8 luglio 1999, n. 270, la condizione di regolarità è attestata con riferimento ai debiti contributivi nei confronti di INPS, INAIL e Casse edili scaduti anteriormente alla data del decreto di apertura della medesima procedura.

Ad ogni modo per il rilascio del “D.u.r.c.” l’impresa deve comunque risultare regolare con riferimento agli obblighi contributivi riferiti ai periodi decorrenti, rispettivamente, dalla data di pubblicazione del ricorso per la procedura concordataria nel registro delle imprese, dalla data di autorizzazione all’esercizio provvisorio, dalla data di ammissione all’amministrazione straordinaria e dalla data di presentazione della proposta di transazione previdenziale.

¹⁰ Così si espresse il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali nella risposta a interpello del 21 dicembre 2012, n. 41.

che con riguardo alle imprese appaltatrici (nonché affidatarie o subappaltatrici) che si trovino in una situazione di crisi e che abbiano fatto ricorso a una procedura concorsuale. La sospensione parziale dei pagamenti che deriverebbe da tale conclusione, però, finirebbe non solo per aggravare la situazione di crisi in cui l'impresa creditrice (ed esecutrice dell'appalto) già in tal caso versa, ma anche per alterare le regole che presiedono al soddisfacimento dei crediti erariali.

Infatti, gli obblighi di monitoraggio imposti all'impresa committente con riferimento al regolare versamento delle ritenute alla fonte da parte dell'impresa appaltatrice (affidataria o subappaltatrice) hanno lo scopo di evitare che, a seguito del ricevimento dell'intero corrispettivo dovute, quest'ultima destini la somma percepita a destinazioni diverse da quella costituita dal pagamento dei debiti fiscali, che rimarrebbero così insoluti. Tuttavia, se l'appaltatrice viene assoggettata a una procedura concorsuale sottoposta al controllo di organi giudiziari, questo rischio non sussiste, perché in tale contesto i debiti sorti anteriormente all'apertura della procedura, qual sono quelli di cui trattasi, devono essere soddisfatti secondo le regole del concorso (e quindi nel rispetto della *par condicio creditorum* e delle cause legittime di prelazione), con una doppia conseguenza: (i) è impossibile che l'impresa debitrice "distragga" le somme corrisposte dalla committente, utilizzandole a proprio piacimento e sottraendole del tutto al Fisco; (ii) è impossibile che tali somme vengano per contro acquisite integralmente dal Fisco, violando le regole del concorso e soddisfacendo i debiti erariali in misura maggiore di quella discendente dalla queste regole.

Ne discende quindi che le disposizioni recate dal citato art. 17-*bis* non possono trovare applicazione con riguardo a imprese assoggettate a una procedura concorsuale; in virtù del motivo della deroga, tuttavia, non a tutte le procedure concorsuali, ma solo a quelle per le quali si verificano gli effetti sopra indicati, vale a dire il divieto di soddisfacimento dei crediti sorti anteriormente all'apertura della procedura e l'applicazione della disciplina del concorso.

Questi effetti si producono certamente nel fallimento, ma anche nella procedura di concordato preventivo. Ai sensi dell'art. 167 l. fall., infatti, durante la procedura di concordato concordataria il debitore conserva l'amministrazione dei suoi beni e l'esercizio dell'impresa", ma ciò deve avvenire sotto la vigilanza del commissario giudiziale e comunque in maniera funzionale nonché coerente all'esecuzione della procedura, ovvero sia rispettando le limitazioni che l'accesso al concordato preventivo impone: a differenza del fallimento non si verifica dunque un vero e proprio spossessamento, ma uno "spossessamento attenuato"¹¹. Ad ogni modo, in virtù della cristallizzazione della situazione patrimoniale del debitore, sempre ai sensi del citato art. 167, comma 2, i pagamenti di debiti preesistenti non possono essere effettuati se non in casi eccezionali e previa autorizzazione del giudice delegato¹²: detto divieto è desumibile anche dal disposto dell'art. 168 l. fall. che, nel vietare esplicitamente ai creditori preconcordatari

¹¹ Cfr. *ex multis* M.D. Gaeta, "Effetti del concordato preventivo", in AA.VV., *Fallimento e altre procedure concorsuali* (diretto da G. Fauceglia, L. Panzani), 3, Torino, 2009, pagg. 1645-1647; F.S. Filocamo, "Sub art. 167", in AA.VV., *La legge fallimentare – Commentario teorico-pratico* (a cura di M. Ferro), Padova, 2011, pag. 1900; R. Provinciali, *Trattato di diritto fallimentare*, IV, Milano, 1974, pag. 2248. In giurisprudenza si veda Cass., 16 marzo 2007, n. 6211.

¹² Cfr. Cass., 12 gennaio 2007, n. 578; 12 giugno 2007, n. 13759. In dottrina si vedano *ex multis* G. Lo Cascio, *Il concordato preventivo*, Milano, 2008, pagg. 28-430; A.M. Perrino, "Sub art. 167", in AA.VV., *Codice commentato del fallimento* (diretto da G. Lo Cascio), Milano, 2017, pag. 2163.

l'esercizio di azioni esecutive, evidentemente ne presuppone il divieto di pagamento spontaneo¹³.

Ecco perché, pur in assenza di una espressa disposizione in tal senso, l'intera disciplina dettata dall'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 241/1997 debba essere disapplicata in caso di assoggettamento dell'impresa appaltatrice (affidataria o subappaltatrice) a una procedura concorsuale da cui derivi l'inefficacia di un pagamento spontaneo dei debiti erariali in contrasto con le regole del concorso. Del resto, proprio la preclusione per il debitore della possibilità di provvedere autonomamente al pagamento delle obbligazioni concorsuali in costanza di procedura concordataria aveva condotto la giurisprudenza ad assumere la regolarità contributiva delle imprese in concordato preventivo prive di "D.u.r.c."¹⁴ già prima dell'entrata in vigore del citato art. 5 del decreto ministeriale 30 gennaio 2015. In particolare, il Tribunale di Roma, con decreto 5 dicembre 2014, aveva affermato in proposito che le regole contenute negli artt. 161, 167 e 168 l. fall. costituiscono 'disposizioni legislative' che "abilitano, o meglio non obbligano gli enti a emettere un DURC positivo anche presenza di inadempienze", operando in sostanza quale deroga alla previsione in materia di regolarità contributiva contenuta nel citato art. 5 del decreto ministeriale n. 279/2007.

Questa conclusione è stata recentemente affermata dall'Agenzia delle Entrate con la citata risposta a interpello n. 525/2021, diretta a una società che, in qualità di impresa committente (e debitrice), aveva invocato il disposto dell'art. 17-*bis* del D.Lgs. 241/1997 per evitare il pagamento del corrispettivo da appalto da essa dovuto a un'impresa appaltatrice assoggettata alla procedura di amministrazione straordinaria, priva di "D.u.r.f." regolare.

L'Agenzia, infatti, deludendo le aspettative dell'interpellante, ha ritenuto che in tale contesto non trova applicazione la sospensione del pagamento dei corrispettivi, alla luce della finalità dell'articolo 17-*bis*, che è quella di impedire l'erogazione di somme a favore di un'impresa rivelatasi inadempiente rispetto agli obblighi fiscali, che potrebbero essere da questa destinate ad altri scopi, proprio perché tale rischio non sussiste per un'impresa assoggettata a una procedura concorsuale, la cui disciplina prevede che ogni pagamento di debiti concorsuali deve essere effettuato nel rispetto della *par condicio creditorum* e delle cause di prelazione, e deve essere autorizzato dagli organi giudiziali. Segnatamente l'Agenzia delle Entrate ha rilevato che, in base alla relativa normativa, l'ammissione alla procedura di amministrazione straordinaria:

- comporta "lo spossessamento del debitore e l'affidamento al commissario straordinario della gestione dell'impresa e dell'amministrazione dei beni dell'imprenditore insolvente";
- "sui beni dei soggetti ammessi alla procedura di amministrazione straordinaria non possono essere iniziate o proseguite azioni esecutive individuali, anche speciali";
- "il giudice delegato, prima dell'autorizzazione del programma [...], può autorizzare il commissario straordinario al pagamento di creditori anteriori, quando ciò sia necessario

¹³ Come infatti rilevato dalla Corte di Appello di Venezia, 30 gennaio 2014, "sarebbe incongruo che ciò che il creditore non può ottenere in via di esecuzione forzata, possa conseguire in virtù di spontaneo adempimento, essendo in entrambi i casi violato proprio il principio di parità di trattamento dei creditori".

¹⁴ Cfr. Tribunale di Pavia, 20 dicembre 2014; Tribunale di Siracusa, 2 ottobre 2013; Tribunale di Cosenza, 19 dicembre 2012. In dottrina si veda M. Palladino, "I contratti pubblici nel concordato preventivo alla luce del nuovo codice degli appalti", in AA.VV., *Fallimento, soluzioni negoziate della crisi e disciplina bancaria* (diretto da S. Ambrosini), Bologna, 2017, pag. 470.

per evitare un grave pregiudizio alla continuazione dell'attività d'impresa o alla consistenza patrimoniale dell'impresa stessa”;

- “la ripartizione dell'attivo ha luogo ‘secondo le disposizioni degli articoli 110, secondo e terzo comma, 111, 112, 113, 114, 115 e 117, secondo e terzo comma, della legge fallimentare’ (articolo 67 del decreto legislativo n. 270 del 1999)”.

Alla luce di tali regole e della indisponibilità del complesso aziendale che (per l'effetto) ne deriva in capo all'imprenditore, l'Agenzia delle Entrate, in via interpretativa, ha quindi affermato la disapplicazione dell'intera disciplina delineata dall'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 241/1997 e, in particolare, dell'obbligo di sospendere i pagamenti, perché l'impresa assoggettata alla procedura di amministrazione straordinaria “non può arbitrariamente assolvere i propri debiti erariali”.

I suddetti effetti non si producono, invece, nell'ambito di un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182-*bis* della legge fallimentare né di un accordo fondato su un piano attestato ai sensi dell'art. 67 della medesima legge. Conseguentemente, in assenza di una norma che la prevede espressamente, in questi casi non vi è spazio per la disapplicazione del disposto del più volte citato art. 17-*bis*.